



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 06/03/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 624

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19,
Καλλιθέα
Ταχ. Κώδικας : 176 71
Τηλέφωνο : 2131604550
E-mail : ded.ath@aade.gr,
a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. της με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 22-11-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, Τ.Κ....., κατά των:

Α) με αριθμό/15-09-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της

Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ,

Β) με αριθμό/15-09-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ,

Γ) με αριθμό/15-09-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ,

Δ) με αριθμό/15-09-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ και

Ε) με αριθμό/15-09-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από 28-11-2023 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22-11-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Α) Με την με αριθμό/15-09-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 337.856,16 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 168.928,08 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 72.343,76 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **579.128,00 €**.

Β) Με την με αριθμό/15-09-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 56.480,12 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 28.240,06 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **84.720,18€**.

Γ) Με την με αριθμό/15-09-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 182.437,15 €, πλέον προστίμου άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 91.218,58 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **273.655,73 €**.

Δ) Με την με αριθμό/15-09-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020, της

Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ποσού 32.234,36 €, πλέον προστίμου άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 16.117,19 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **48.351,55 €**.

Ε) Με την με αριθμό/15-09-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **250,00 €**, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1δ και 2γ του άρθρου 54 του ΚΦΔ, λόγω μη ανταπόκρισης σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 5 παρ.14 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και των άρθρων 1, 14 & 24 του ν.4987/2022 (ΚΦΔ).

Από τα στοιχεία του υποσυστήματος Μητρώου του Taxis προκύπτει ότι ο προσφεύγων, ο οποίος τηρεί απλογραφικά βιβλία, προέβη σε έναρξη εργασιών στις 15-10-2018 με κύρια δραστηριότητα: «.....», την οποία διέκοψε στις 21-09-2020. Στη συνέχεια, προέβη σε επανέναρξη στις 01-02-2023 με κύρια δραστηριότητα: «.....», την οποία διέκοψε στις 20-11-2023.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες εκδόθηκαν δυνάμει της αριθμ...../07-02-2023 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ για την διενέργεια μερικού ελέγχου Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων, στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος για την διαχειριστική περίοδο: 01/01/2019 – 31/12/2020, στηρίζονται στις από 15-09-2023 αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου.

Σύμφωνα με το αριθ. πρωτ./12-06-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου του άρθρου 28 του ν.4987/2022 (Σ.Δ.Ε.) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, από την εν λόγω υπηρεσία απεστάλη η αριθ. πρωτ./08-02-2023 Πρόσκληση με την οποία ο ελεγχόμενος κλήθηκε όπως εντός προθεσμίας πέντε εργασίμων (5) ημερών από τη λήψη της, να θέσει στη διάθεση του ελέγχου αντίγραφα λογιστικών αρχείων και στοιχείων που τηρήθηκαν την ανωτέρω περίοδο, με σκοπό τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου με βάση την εντολή ελέγχου, αντίγραφο της οποίας επισυνάφθηκε (RE.....GR). Επιπροσθέτως, απεστάλη η αριθ. πρωτ./08-02-2023 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού (RE.....GR).

Τα ανωτέρω έγγραφα που απεστάλησαν με συστημένη αλληλογραφία κατά τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4987/2022, επέστρεψαν στη Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ ως αζήτητα.

Στη συνέχεια, τα εν λόγω έγγραφα παρελήφθησαν με το με αριθ. πρωτ...../21-03-2023 έγγραφο από τον επιμελητή της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ προς επίδοση κατά Κ.Δ.Δ. και κοινοποιήθηκαν την **22-03-2023** στον προσφεύγοντα.

Ωστόσο, ο δεν ανταποκρίθηκε στην προαναφερθείσα πρόσκληση και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα ζητηθέντα.

Επιπλέον, ο προσφεύγων δεν υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 70 παρ.15 του ν.4987/2022, σύμφωνα με τις από 15-09-2023 οικίες εκθέσεις ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.

Αιτία του εν λόγω ελέγχου υπήρξε το αριθ. πρωτ./12-12-2022 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ, βάσει του οποίου διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση ΕΠΕ με ΑΦΜ Μεταξύ των επιχειρήσεων που έχουν προσφέρει υπηρεσίες στην παραπάνω οντότητα ήταν και η επιχείρηση του με ΑΦΜ Κατά τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε, διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση ΕΠΕ έλαβε από την επιχείρηση φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 20.800,00 € πλέον ΦΠΑ 4.992,00 €. Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία είχαν αξία έκαστο 400,00 € πλέον ΦΠΑ 96,00 € και φέρονται να εξοφλήθηκαν με μετρητά.

Από τη Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ απεστάλησαν στη Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ φωτοαντίγραφα των ανωτέρω στοιχείων (Τ.Π.Υ.) προκειμένου να διερευνηθεί:

- α) αν η εκδότρια των φορολογικών στοιχείων, κατά τον χρόνο έκδοσής τους ήταν σε λειτουργία και είχε τη δυνατότητα να προσφέρει τις συγκεκριμένες υπηρεσίες (επισκευή και συντήρηση μηχανημάτων),
- β) αν τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν νόμιμα σύμφωνα με τις διατάξεις των Ε.Λ.Π.,
- γ) αν οι εν λόγω συναλλαγές είναι πραγματικές,
- δ) αν τα απεσταλμένα φωτοαντίγραφα φορολογικών στοιχείων είναι όμοια με τα αντίγραφα που τηρούνται ως στέλεχος στην επιχείρηση,
- ε) αν έχουν καταχωρηθεί νόμιμα στα βιβλία της εκδότριας επιχείρησης,
- στ) αν έχουν συμπεριληφθεί στα προς απόδοση ΦΠΑ και έχει κατατεθεί η σχετική δήλωση που περιλαμβάνει την αξία τους.

Σημειώνεται ότι οι δραστηριότητες της επιχείρησης ΕΠΕ με ΑΦΜ είναι οι ακόλουθες:

1.
2.
3.
4.
5.

Επιπλέον, όλα τα απεσταλμένα από τη Δ.Ο.Υ. ΝΑΥΠΛΙΟΥ φωτοαντίγραφα φορολογικών στοιχείων στην περιγραφή φέρουν την ένδειξη «.....», χωρίς να αναγράφεται επ' αυτών οποιοδήποτε άλλο προσδιοριστικό στοιχείο της συναλλαγής (είδος επισκευασθέντος, μονάδα μέτρησης, ποσότητα, τιμή μονάδας, κλπ.).

Στο αριθ. πρωτ./12-06-2023 Σ.Δ.Ε. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ αναφέρονται, μεταξύ άλλων, αυτολεξεί τα ακόλουθα (σελ.12-14, 24-26, 40-42, 46-47):

«...»

Από τα παραπάνω αναλυτικά αναφερόμενα, ο έλεγχος κρίνει ότι τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η ελεγχόμενη οντότητα είναι εικονικά. Οι λόγοι που κρίνονται εικονικά τα φορολογικά στοιχεία είναι οι παρακάτω:

1) Οι υποβληθείσες δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος χρήσης 2019 κα 2020, καθώς και οι δηλώσεις ΦΠΑ είναι εμφανώς ανακριβείς αφού είναι σε αναντιστοιχία με τα ποσά που η ελεγχόμενη έχει δηλώσει στις ΜΥΦ ως προς τα έξοδα (αγορές — δαπάνες). Οι φερόμενες δε αγορές, που καταχωρήθηκαν στις δηλώσεις (και όχι στις ΜΥΦ και προφανώς στα βιβλία), σε καμία περίπτωση δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα και η επίκλησή τους στις δηλώσεις, έγινε με προφανή σκοπό να προκύψουν χαμηλά κέρδη από την πολύ μικρή απόκλιση αξίας αγορών/δαπανών σε σχέση με την αξία των πωλήσεων της. Οι φερόμενες

φορολογητέες εισροές, που καταχωρήθηκαν στις δηλώσεις (και όχι στις ΜΥΦ και προφανώς στα βιβλία), σε καμία περίπτωση δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα και η επίκλησή τους στις δηλώσεις, έγινε με προφανή σκοπό να προκύψει μικρό χρεωστικό υπόλοιπο από την πολύ μικρή απόκλιση αξίας φορολογητέων εκροών σε σχέση με την αξία των φορολογητέων εισροών, προκειμένου να μην υπάρξουν υποψίες για τη δράση της.

2) Εμφανίζεται να διενεργεί παροχές υπηρεσίας σε επιχειρήσεις των οποίων το αντικείμενο εργασιών δεν συνάδει με τις δραστηριότητές της.

3) Το φυσικό πρόσωπο, παρόλο που εντοπίστηκε από τον έλεγχο, αφού παρέλαβε ο ίδιος την πρόσκληση και την εντολή ελέγχου, δεν ανταποκρίθηκε και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα τηρηθέντα Βιβλία και Στοιχεία, όπως και κανένα στοιχείο σχετικό με τις συναλλαγές της.

4) Δεν υπέβαλε δηλώσεις Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών, ούτε απασχόλησε προσωπικό, όπως προκύπτει:

- από με το με αρ. πρωτ./16-03-2023 απαντητικό έγγραφο του ΕΦΚΑ - Κεντρική Υπηρεσία - Γενική Διεύθυνση Εισφορών - Διεύθυνση Ασφάλισης, στο οποίο αναφέρεται ότι η ελεγχόμενη σύμφωνα με το Μητρώο Εργοδοτών του ΕΦΚΑ, δεν έχει απογραφεί ως εργοδότης.

- από με το με αρ. πρωτ. ΕΞ/07-03-2023 απαντητικό έγγραφο της Κεντρικής Υπηρεσίας της Επιθεώρησης Εργασίας που μας γνωστοποίησε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει απογραφεί στο πληροφοριακό σύστημα «ΕΡΓΑΝΗ» ως εργοδότης, αλλά δεν έχει απασχολήσει εργαζομένους για τα έτη 2019 και 2020.

5) Δεν είχε αγορές εμπορευμάτων ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών ή εισαγωγές από τρίτες χώρες όπως προέκυψε από τον έλεγχο των πληροφοριακών συστημάτων της ΑΑΔΕ.

6) Δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και οχήματα για την παραγωγική της λειτουργία.

7) Δεν δηλώνει στις Καταστάσεις Πελατών Προμηθευτών (ΜΥΦ), υπεργολάβους, οι οποίοι θα της παρείχαν υπηρεσίες προκειμένου να εκτελέσει τις δραστηριότητές της, δεδομένου ότι δεν διέθετε προσωπικό.

8) Δεν διέθετε δηλωμένες εγκαταστάσεις ή αποθηκευτικούς χώρους προκειμένου να δικαιολογήσει την ύπαρξη αποθεμάτων για τις φερόμενες αγορές της (οι οποίες παρουσιάζονται μόνο στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, χωρίς να έχουν δηλωθεί και να προκύπτουν από τις ΜΥΦ της ίδιας και αντισυμβαλλομένων).

9) Η ελεγχόμενη οντότητα, χωρίς να αγοράζει υλικά και υπηρεσίες από τρίτους, χωρίς να απασχολεί προσωπικό, αλλά και χωρίς να διαθέτει τα μέσα, φέρεται να διενεργεί πωλήσεις/παροχές υπηρεσιών ιδιαίτερα μεγάλης αξίας.

10) Η ελεγχόμενη οντότητα, ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς, της φύσεως και του κύκλου των εργασιών της, δεν ήταν σε θέση συναλλακτικώς να εκπληρώσει τις πωλήσεις/παροχές.

Εκ των άνω αποδεικνύεται ότι:

Η ελεγχόμενη επιχείρηση είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη και τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές. Με τις πράξεις της εκδότριας επιχείρησης, το Δημόσιο ζημιώθηκε από τη μη καταβολή φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ, ενώ αντίστοιχο ήταν το όφελος για τις λήπτριες επιχειρήσεις.

Δηλαδή, η εκδότρια επιχείρηση, εκδίδει φορολογικά παραστατικά αξίας προκειμένου να επωφεληθούν οι λήπτριες επιχειρήσεις. Οι δαπάνες - αγορές που καταχωρούν στα βιβλία τους

οι λήπτριες από τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία, αποσκοπούν στο να λάβουν επιστροφή ή να μειώσουν το ποσό του ΦΠΑ, που τους αναλογεί μειώνοντας επιπλέον και τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης. Από την άλλη η εκδότρια επιχείρηση υποβάλει ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ καταχωρώντας εισροές με δικαίωμα έκπτωσης ποσού αντίστοιχου των φορολογητέων εκροών, χωρίς ωστόσο να προκύπτουν αγορές-δαπάνες από τις καταστάσεις ΜΥΦ (εγκεκριμένες και αντισυμβαλλόμενων), με αποτέλεσμα και πάλι να μην αποδίδεται ΦΠΑ στο Δημόσιο.

Η ελεγχόμενη οντότητα **εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία**, προκειμένου με τον τρόπο αυτό να αποδίδεται μεγάλη ωφέλεια σε αυτόν που λαμβάνει τέτοια φορολογικά στοιχεία. Η ωφέλεια δε αυτή, προκύπτει τόσο με την εμφάνιση διογκωμένων εξόδων, όσο και με την έκπτωση του ΦΠΑ που εμπεριέχεται στα εικονικά φορολογικά στοιχεία, από τον ΦΠΑ των εκροών και κατά συνέπεια από τον ΦΠΑ που θα έπρεπε να καταβληθεί στο Δημόσιο.

Μέσω της χρήσης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων επιδιώκεται η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής των ποσών τόσο έμμεσων όσο και άμεσων φόρων και σε μερικές περιπτώσεις η τακτοποίηση λογιστικών - φορολογικών ατασθαλιών που πάντα προέρχονται από την προσπάθεια των επιτηδευματιών και επιχειρήσεων να μην καταβάλουν φόρους, αφού προηγήθηκαν άλλες μέθοδοι φοροδιαφυγής.

Η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής άμεσων φόρων επιδιώκεται μέσω της μείωσης των κερδών, με την αύξηση είτε των δαπανών, είτε του κόστους πωληθέντων προϊόντων ή εμπορευμάτων ή παρασχεθέντων υπηρεσιών, με φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες δαπάνες ή αγορές, που έχουν σαν αποτέλεσμα τη μεταβολή των αποτελεσμάτων (μείωση των κερδών, μείωση ή μηδενισμό της ζημίας).

Η μη καταβολή έμμεσων φόρων ή η καταβολή μειωμένου ποσού φόρου εστιάζεται κυρίως στο ΦΠΑ με τη διόγκωση του ΦΠΑ των εισροών, ο οποίος συμψηφίζεται με το ΦΠΑ των εκροών, με φορολογικά στοιχεία κυρίως για ανύπαρκτες αγορές και δαπάνες.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα του με ΑΦΜ

1) στο φορολογικό έτος 2019 εξέδωσε επτακόσια σαράντα δύο (742) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 769.527,60 € πλέον ΦΠΑ 183.308,22 €

2) στο φορολογικό έτος 2020 εξέδωσε εκατόν ενενήντα επτά (197) εικονικά φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 131.706,76 € πλέον ΦΠΑ 31.151,43 €

...

Κατόπιν των ανωτέρω:

Σε βάρος της επιχείρησης του με ΑΦΜ καταλογίζουμε:

Διαχειριστική Περίοδος από 01/01/2019 έως 31/12/2019

Έκδοση επτακοσίων σαράντα δύο (742) εικονικών φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους και αφορούν έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις στην ημεδαπή, συνολικής καθαρής αξίας 769.527,60€ πλέον ΦΠΑ 183.308,22 € σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 66 παρ.5 του Ν.4987/2022, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5§5, 8, 9, 11 και 15 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει τις ποινικές κυρώσεις των άρθρων 66, 67 και 68 του Ν.4987/2022.

Διαχειριστική Περίοδος από 01/01/2020 έως 21/09/2020

Έκδοση εκατόν ενενήντα επτά (197) εικονικών φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους και αφορούν έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων προς διάφορες επιχειρήσεις στην ημεδαπή, **συνολικής καθαρής αξίας 131.706,76€ πλέον ΦΠΑ 31.151,43 €** σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 66 παρ.5 του Ν.4987/2022, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5§5, 8, 9, 11 και 15 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει τις ποινικές κυρώσεις των άρθρων 66, 67 και 68 του Ν.4987/2022.

Επίσης:

Για το φορολογικό έτος 2023

Μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων και συγκεκριμένα μη προσκόμιση του συνόλου των ζητηθέντων με την υπ' αρ. πρωτ./08-02-2023 Πρόσκληση, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 5 παρ.14 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και των άρθρων 1, 14 & 24 του Ν.4987/2022 (ΚΦΔ). Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις προβλεπόμενες κυρώσεις από τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ.δ' και 54§2 περ.γ' του Ν.4987/2022.

...».

Ακολούθως, η Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ εξέδωσε τις παρακάτω πράξεις:

- 1) Τον με αριθμό/12-06-2023 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος/Προστίμου Εισοδήματος φορ. έτους 2019
 - 2) Τον με αριθμό/12-06-2023 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος/Προστίμου Εισοδήματος φορ. έτους 2020
 - 3) Τον με αριθμό/12-06-2023 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019
 - 4) Τον με αριθμό/12-06-2023 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020
- με συνημμένο το αντίστοιχο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.).

Το εν λόγω Σ.Δ.Ε., με το οποίο ο ελεγχόμενος κλήθηκε όπως εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών από τη λήψη του, να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις του επί των ως άνω διαπιστώσεων του ελέγχου, καθώς και οι ως άνω πράξεις, απεστάλησαν με συστημένη επιστολή και παραδόθηκαν στον προσφεύγοντα στις **12-07-2023** (RE.....GR).

Ωστόσο, ο δεν εξέφρασε απόψεις επί του ανωτέρω Σημειώματος Διαπιστώσεων, σύμφωνα με τις από 15-09-2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.

Επίσης, στην από 15-09-2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ αναφέρονται, μεταξύ άλλων, αυτολεξεί τα ακόλουθα (σελ.21):

«...

5. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Υποβολή ανακριβών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, με τη δήλωση ανύπαρκτων αγορών/δαπανών προκειμένου να μειωθούν τα δηλωθέντα έσοδα τα οποία αντιστοιχούν στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Κατόπιν των ανωτέρω αναφερομένων, τα δεδομένα της ελεγχόμενης επιχείρησης προσδιορίζονται ως κάτωθι:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	01/01/2019- 31/12/2019 ΔΗΛΩΣΕΩΝ	01/01/2019- 31/12/2019 ΕΛΕΓΧΟΥ	01/01/2020- 21/09/2020 ΔΗΛΩΣΕΩΝ	01/01/2020- 21/09/2020 ΕΛΕΓΧΟΥ
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	658.100,00	769.527,60	137.958,00	137.958,00
ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΡΗΣΗΣ	2.866,62	0,00	135.768,53	0,00
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	648.727,66	0,00	0,00	0,00
ΚΕΡΔΟΣ/ΖΗΜΙΑ ΒΑΣΕΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ	6.505,72	769.527,60	2.189,47	137.958,00
ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΦΒ – ΛΒ				
ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ				
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ	6.505,72	769.527,60	2.189,47	137.958,00

Κατόπιν αυτών θα πρέπει να εκδοθούν Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού των φόρων για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, με βάση τις ισχύουσες διατάξεις.

...».

Επιπλέον, στην από 15-09-2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ αναφέρονται, μεταξύ άλλων, αυτολεξεί τα ακόλουθα (σελ.17-18):

«...

5. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Υποβολή ανακριβών δηλώσεων ΦΠΑ με τη δήλωση ανύπαρκτων εισροών προκειμένου να μειωθούν/συμψηφισθούν οι δηλωθείσες φορολογητέες εκροές, οι οποίες αντιστοιχούν στην έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Κατόπιν των ανωτέρω τα δεδομένα της ελεγχόμενης επιχείρησης προσδιορίζονται ως κάτωθι:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ – ΕΙΣΡΟΩΝ	01/01/2020- 21/09/2020 Δήλωσης	01/01/2020- 21/09/2020 ΕΛΕΓΧΟΥ	01/01/2019- 31/12/2019 Δήλωσης	01/01/2019- 31/12/2019 ΕΛΕΓΧΟΥ
ΕΚΡΟΕΣ				
Αξία φορολογητέων εκροών – 24%	137.958,00	137.958,00	658.100,00	769.527,60
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εκροών	137.958,00	137.958,00	658.100,00	769.527,60
Φόρος εκροών – 24%	33.109,92	33.109,92	157.944,00	184.686,62
ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εκροών	33.109,92	33.109,92	157.944,00	184.686,62
ΕΙΣΡΟΕΣ				
Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	134.310,17	0,00	648.727,66	0,00
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εισροών	134.310,17	0,00	648.727,66	0,00
ΦΟΡΟΣ αγορών και δαπανών στο εσωτερικό της χώρας	32.234,36	0,00	155.694,53	0,00
ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εισροών	32.234,36	0,00	155.694,53	0,00
Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε με περιοδικές δηλώσεις	875,56	875,56	2.249,47	2.249,47
Φ.Π.Α. που βεβαιώθηκε με προσωρινή ή μερική πράξη	0,00	0,00	0,00	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου	0,00	0,00	0,00	0,00
Φ.Π.Α. που δεσμεύθηκε μέσω τραπεζών	0,00	0,00	0,00	0,00

Προστιθέμενα ποσά στο φόρο εισροών	0,00	0,00	0,00	0,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	33.109,92	875,56	157.944,00	2.249,47
Αφαιρούμενα ποσά από το γενικό σύνολο του φόρου εισροών	0,00	0,00	0,00	0,00
Χρεωστικό μέχρι 30€ προηγούμενης φορολογικής περιόδου	0,00	0,00	0,00	0,00
ΘΕΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	33.109,92	875,56	157.944,00	2.249,47
ΑΡΝΗΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	0,00	0,00	0,00	0,00
ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΟΩΝ	33.109,92	33.109,92	157.944,00	184.686,62
ΑΡΝΗΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	0,00	0,00	0,00	0,00
ΘΕΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	33.109,92	875,56	157.944,00	2.249,47
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ υπόλοιπο	0,00	0,00	0,00	0,00
ΠΟΣΟ για έκπτωση	0,00	0,00	0,00	0,00
ΠΟΣΟ για επιστροφή	0,00	0,00	0,00	0,00
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ υπόλοιπο	0,00	32.234,36	0,00	182.437,15
ΠΟΣΟ που καταβλήθηκε	0,00	0,00	0,00	0,00

Κατόπιν αυτών θα πρέπει να εκδοθούν Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού των φόρων για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, με βάση τις ισχύουσες διατάξεις.

...».

Στη συνέχεια, με βάση τις εν λόγω εκθέσεις ελέγχου, καθώς και την από 15-09-2023 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014, η Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ εξέδωσε τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 63 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης...».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1, 2 και 5 του άρθρου 5 του ΚΦΔ ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

...

β) αποσταλεί συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.), μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το πρώτο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία

δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

[...]

5. Πράξη ή έγγραφο που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1180/2018 εγκύκλιο με θέμα: «Εμπρόθεσμη άσκηση προσφυγής κατά πράξεων Φορολογικής Διοίκησης» διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«...»

5. Κατόπιν των ανωτέρω, γίνεται δεκτό ότι, με τη διάταξη του άρθρου 5 παρ.5 του Κ.Φ.Δ., εισάγεται μεν τεκμήριο νόμιμης κοινοποίησης σε περίπτωση κοινοποίησης με συστημένη επιστολή, το οποίο όμως, ως μαχητό, ανατρέπεται σε περίπτωση κατά την οποία η κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης λαμβάνει χώρα αποδεδειγμένα, με την προσκόμιση της σχετικής βεβαίωσης παραλαβής από τα ΕΛ.ΤΑ., μετά την πάροδο του δεκαπενθημέρου του άρθρου 5 παρ.5 του Κ.Φ.Δ. Επομένως, σε αυτή την περίπτωση, δεν θίγεται το δικαίωμα του φορολογουμένου να ασκήσει εντός της νόμιμης προθεσμίας προσφυγή (ενδικοφανή ή δικαστική), η οποία αφετηριάζεται από την επομένη της κοινοποίησης και όχι από την επομένη της παρόδο του δεκαπενθημέρου του άρθρου 5 παρ.5 του Κ.Φ.Δ.».

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι οι εν λόγω προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και οι οικείες εκθέσεις ελέγχου, απεστάλησαν με συστημένη επιστολή (αριθ. πρωτ...../15-09-2023 έγγραφο), η οποία παραδόθηκε στον προσφεύγοντα στις **23-10-2023, σύμφωνα με τη σχετική βεβαίωση παραλαβής από τα ΕΛ.ΤΑ. (RE.....GR). Επομένως, με βάση τα ανωτέρω, η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε εμπρόθεσμα.**

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά:

- 1. Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή**
- 2. Να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις**

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει τους εξής λόγους:

1^{ος} ΛΟΓΟΣ. Εικονική δήλωση βουλήσεως – Για την εικονικότητα της δικαιοπραξίας αρκεί το γεγονός ότι η δηλωθείσα βούληση των δικαιοπρακτούντων βαρύνεται με ελάττωμα, που συνίσταται στο ότι δεν αποσκοπεί πράγματι στην παραγωγή των έννομων αποτελεσμάτων της δικαιοπραξίας που καταρτίζεται (άρθρα 138 και 180 του Αστικού Κώδικα) - Επίκληση των ΑΠ....., και/2020 αναφορικά με την έννοια της εν τοις πράγμασι διοίκησης εταιρείας.

2^{ος} ΛΟΓΟΣ. Παραβίαση της συνταγματικώς κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1^ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ – ΠΕΡΙ ΕΙΚΟΝΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΒΟΥΛΗΣΕΩΣ

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό

προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999 - ΦΕΚ Α΄ 45) ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 - ΦΕΚ Α΄ 97) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

...

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετά από έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδας Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5 «Αιτιολογία της διοικητικής πράξης»).

Επειδή, με τις διατάξεις του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε. - ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

...

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.

...

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους.

...

Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, ...

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

...

Άρθρο 23. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) ...

...

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισορών,

...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α΄)» διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι:
«Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.

...

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, [...].

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

...

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

[...]

Άρθρο 23

Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

α) ...

...

ζ) Οι φόροι -τέλη. Ειδικότερα (περιοριστικά):

...

δδ) ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών από το Φ.Π.Α. εκροών, με βάση τις διατάξεις του ν.2859/2000 περί Φ.Π.Α.».

Επειδή, με τις διατάξεις του ν.2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ - ΦΕΚ Α' 248) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

...

Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

...

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

...

Άρθρο 49 Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος ΔΟΥ εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 66 του ΚΦΔ ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«.....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω

αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1071/2003 εγκύκλιο με θέμα «Υπαγωγή σε φόρο εισοδήματος της αξίας των εκδοθέντων εικονικών τιμολογίων» διευκρινίσθηκε ότι:

«Σας γνωρίζουμε ότι αναφορικά με το πιο πάνω θέμα της φορολογικής αντιμετώπισης από τον έλεγχο, ως προς τη φορολογία εισοδήματος, φερόμενων ακαθαρίστων εσόδων εκ της έκδοσης εικονικών ως προς τη συναλλαγή τιμολογίων, εκδόθηκε η αριθ./2002 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Σύμφωνα με την εν λόγω γνωμοδότηση, εφ' όσον ο εικονικώς φερόμενος ως επιτηδευματίας ή έχων πράγματι συναλλαγές και εκδίδων εικονικά στοιχεία πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών δεν υπέβαλε φορολογική δήλωση ή δεν συμπεριέλαβε τα σχετικά εισοδήματα στις δηλώσεις του, θα ληφθεί υπ' όψη και θα υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος (μέσω των οικείων καταλογιστικών πράξεων) η συνολική αξία των εκδοθέντων εικονικών στοιχείων και όχι μόνο η τυχόν αμοιβή για την έκδοση και διάθεση των στοιχείων αυτών, στο πλαίσιο των διατάξεων περί εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν.2238/1994.». Η παραπάνω γνωμοδότηση έγινε αποδεκτή από τον κ.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του Συμβουλίου της Επικρατείας:

«Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρησέως του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου.».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 884/2016 του Συμβουλίου της Επικρατείας:

«**Β. Η καταστολή της φοροδιαφυγής** (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος.

Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 Σ.), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' Σ.), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' Σ.) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων (πρβλ. ΔΕΕ 21.1.2016, C-...../14, σκέψη 38 και ΔΕΕ 23.12.2009, C-...../08,, σκέψεις 42-44), το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.).

Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας

μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. **Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.**

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, **όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”),** ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού].

Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί ΕΛΠ ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«....2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

...γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη..».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 5 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της

Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

...

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.

ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.

στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.

θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται.

ι) Το ποσό του οφειλόμενου Φ.Π.Α., εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς, σύμφωνα με το οποίο η πληροφορία αυτή παραλείπεται.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 15 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 14 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

...

δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,

.....

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής:

...

γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β), γ), δ) και στ) της παρ. 1, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος απλογραφικού λογιστικού συστήματος,

...».

Επειδή, ο προσφεύγων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αναφέρει, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα (σελ.4-5, 9):

«...Ουδέποτε προέβην σε άσκηση συγκεκριμένων ενεργειών διαχείρισης της επιχείρησης αυτής, ουδέποτε υπέγραψα συμβάσεις ή εξέδωσα τιμολόγια ή υπέγραψα επιταγές αφού, στην πραγματικότητα, ουδεμία γνώση είχα για τις εταιρικές υποθέσεις οι οποίες όλες κινούντο από τον ... και τους συνεργάτες του.

...

...ουδεμία δυνατότητα έχω να αμφισβητήσω την αποδιδόμενη εικονικότητα των συναλλαγών της ατομικής επιχείρησης, αφού ουδέποτε, στην πραγματικότητα, άσκησα την δραστηριότητα αυτή,...».

Συνεπώς, ο ως άνω προβαλλόμενος λόγος δεν μπορεί να γίνει δεκτός.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2^ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ – ΠΑΡΑΒΙΑΣΗ ΤΗΣ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΩΣ ΚΑΤΟΧΥΡΩΜΕΝΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΗΣ ΑΝΑΛΟΓΙΚΟΤΗΤΑΣ

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 25 του Συντάγματος της Ελλάδας ορίζεται ότι:

«1. Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.».

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ.151-153).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Συνεπώς, ο ως άνω προβαλλόμενος λόγος δεν μπορεί να γίνει δεκτός.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 15-09-2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 22-11-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και την **επικύρωση** των κάτωθι πράξεων:

Α) με αριθμό/15-09-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ,

Β) με αριθμό/15-09-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ,

Γ) με αριθμό/15-09-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ,

Δ) με αριθμό/15-09-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ και

Ε) με αριθμό/15-09-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) Η με αριθμό/15-09-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ

Β) Η με αριθμό/15-09-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	6.505,72	769.527,60	769.527,60	763.021,88
	της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				337.856,16
	Χρεωστικό ποσό	1.384,06	339.240,22	339.240,22	
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			168.928,08	168.928,08	168.928,08
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			72.343,76	72.343,76	72.343,76
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	1.384,06	580.512,06	580.512,06	579.128,00
	για επιστροφή				

Γ) Η με αριθμό/15-09-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		658.100,00	769.527,60	769.527,60	111.427,60
Αξία φορολογητέων εισροών		648.727,66			648.727,66
Φόρος εκροών		157.944,00	184.686,62	184.686,62	26.742,62
Υπόλοιπο φόρου εισροών		157.944,00	2.249,47	2.249,47	155.694,53
Πιστωτικό υπόλοιπο					
Χρεωστικό υπόλοιπο			182.437,15	182.437,15	182.437,15
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.			91.218,58	91.218,58	91.218,58
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή			273.655,73	273.655,73	273.655,73
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση				
	για επιστροφή				

Δ) Η με αριθμό/15-09-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	137.958,00	137.958,00	137.958,00	
Αξία φορολογητέων εισροών	134.310,17			134.310,17
Φόρος εκροών	33.109,92	33.109,92	33.109,92	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	33.109,92	875,56	875,56	32.234,36
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		32.234,36	32.234,36	32.234,36
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.		16.117,19	16.117,19	16.117,19
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή		48.351,55	48.351,55	48.351,55
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση			
	για επιστροφή			

Ε) Η με αριθμό/15-09-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ **250,00 €**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.